



UNIVERSITY
OF TAMPERE

This document has been downloaded from
TamPub – The Institutional Repository of University of Tampere

 *Publisher's version*

The permanent address of the publication is
<http://urn.fi/URN:NBN:fi:uta-201406021542>

| | |
|-------------|--|
| Author(s): | Näsi, Salme |
| Title: | Katsaus tilintarkastuksen opetukseen ja tutkimukseen Suomen kauppatieteellisissä yksiköissä |
| Main work: | Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen |
| Editor(s): | Heiskanen, Johanna; Kihn, Lili-Anne; Näsi, Salme |
| Year: | 2009 |
| Pages: | 19-37 |
| ISBN: | 978-951-44-7795-9 |
| Publisher: | Tampere University Press |
| Discipline: | Business and management |
| Item Type: | Article in Compiled Work |
| Language: | fi |
| URN: | URN:NBN:fi:uta-201406021542 |

All material supplied via TamPub is protected by copyright and other intellectual property rights, and duplication or sale of all part of any of the repository collections is not permitted, except that material may be duplicated by you for your research use or educational purposes in electronic or print form. You must obtain permission for any other use. Electronic or print copies may not be offered, whether for sale or otherwise to anyone who is not an authorized user.

2.

Katsaus tilintarkastuksen opetukseen ja tutkimukseen Suomen kauppätieteellisissä yksiköissä

Salme Näsi, Tampereen yliopisto

Johdanto

Tilintarkastus – ja erityisesti monikansallisten pörssiyhtiöiden tarkastus – on vaativa ja vastuullinen tehtävä, jonka voi suorittaa vain asiansa osaava auktorisoitu tilintarkastaja. Tänä – niin kuin monesti aiemminkin – keskustelua käydään tilintarkastajien tutkintovaatimuksista ja niiden uudistamistarpeesta sekä ammattitaidon valvonnasta ja laaduntarkastuksesta. Tilintarkastajatutkinto edellyttää pohjakoulutuksena korkeakoulututkintoa: KHT- ja JHTT -tutkinto ylempää ja HTM alempaa korkeakoulututkintoa. Pohja tilintarkastajien osaamiselle luodaan siis yliopistoissa ja ammattikorkeakouluissa, vaikka itse tarkastustyö opitaankin pitkälti käytännössä. Kuluvalle vuosikymmenellä sekä kirjanpito ja tilinpäätösraportointi että tilintarkastus ovat muodostuneet kansainvälisin standardein normitetuiksi ja niiden johdosta entistä vaativimmiksi tehtäviksi. Vaativimpien tilintarkastustehtävien suorittaminen edellyttää kansallisen kirjanpito-, verotus-, yhtiö-, tilintarkastus ynnä muun lainsäädännön lisäksi muun muassa kansainvälisten tilinpäätösstandardien (IFRS) ja tilintarkastusstandardien (ISA) tuntemusta.

Tässä kirjoituksessa luodaan katsaus tilintarkastuksen opetukseen ja tutkimukseen suomalaisissa yliopistoissa – rajautuen lähinnä kauppätieteelliseen laskentatoimen parissa tapahtuvaan opetukseen – sekä niihin painopistealueisiin, jotka ovat näkyvästi esillä tilintarkastusalan tutkimuksessa meillä Suomessa. Tarkoituksena on antaa kuva siitä,

miten yliopistosektori on mukana tilintarkastajien ammattikunnan osaamisen muodostumisessa.

Tilintarkastus ja tilintarkastajakategoriat

Ennen kuin lähdetään tarkastelemaan tilintarkastuksen opetusta, on syytä määritellä itse tilintarkastus. Kirjahyllystäni käsiin osuneessa, kansainvälisen tilintarkastuksen periaatteita käsittelevässä teoksessa tilintarkastus – ”audit” määritellään tavoitteistaan lähtien seuraavasti:

”The objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. The phrases used to express the auditor’s opinion are “give a true and fair view” or “present fairly, in all material respects”, which are equivalent terms. A similar objective applies to the audit of financial or other information prepared in accordance with appropriate criteria.” (IFAC 2004, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, ISA 200).

Tämän määritelmän perusteella voidaan todeta, että tilintarkastuksen keskeisenä kohteena ovat tilinpäätöslaskelmat, ja kysymys on niistä koskevasta mielipiteen ilmaisusta. Tilintarkastajan on näin ollen ilman muuta tunnettava kirjanpito ja tilinpäätös sekä niistä koskevat (erilaisiin normeihin, ohjeisiin ja periaatteisiin perustuvat) viitekehykset. Niin itsestään selvältä kuin tämä kaikki kuulostaakin, ei se sitä ole aina välttämättä ollut. 1900-luvun alkuvuosikymmeninä suomalaisessa kirjallisuudessa tuotiin yhtenäen esille niin sanottu ”hyvä veli”-tilintarkastuksen ongelma. Sittenmin ongelmana on nähty ns. maallikkotilintarkastajat, joilla ei ole vaadittavaa ammatillista kirjanpidon ja tilinpäätöksen tuntemusta tai ainakaan eivät ole sitä tilintarkastajatutkinnon kautta osoittaneet.

Edellä siteerattu määritelmä on todettu liian kapea-alaiseksi erityisesti sen suhteen, että se rajaa tarkastuksen tilintarkastukseen ja

tilintarkastuksen tilinpäätöksen (Audits of financial statements) tarkastukseen. Tilinpäätöksen tarkastus on tietysti keskeinen asia (tilin)tarkastuksessa, mutta sen lisäksi toiminnan tarkastus (Operational auditing) ja normien noudattamisen tarkastus (Compliance auditing) näyttelevät – tarkastettavasta organisaatiosta riippuen – yhä tärkeämpää osaa. (ks. Hayes, Dassen, Schilder, Wallage, 2005, s. 11). Hayes et al (2005) pitävätkin parempana (tilin)tarkastuksen määritelmänä American Accounting Associationin jo vuonna 1971 esittämää määritelmää, jonka mukaan

”An audit is a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between these assertions and established criteria, and communicating the results to interested users.” (AAA, 1971, s. 2)

Tilintarkastajan latinankielinen alkuperä ja englanninkielessä käytetty termi ”auditor” tarkoittaa kuulijaa tai kuuntelijaa (viitaten antiikin roomalaisiin tarkastajiin, jotka kuulivat veronmaksajia heidän tehdessään julkista selkoa tuloksestaan ja veroistaan) eikä rajaa tarkastusta tilintarkastukseen (Audits of financial statements). Kuten edellä mainittu, meillä Suomessa on kolmenlaisia tilintarkastajatutkinnon suorittaneita tilintarkastajia: KHT, HTM sekä JHTT -tarkastajia. Näistä ensin mainitun eli KHT-tilintarkastajien synty juontaa juurensa vuoteen 1911, jolloin Suomeen perustettiin Suomen Tilintarkastajainyhdistys, ja vuoteen 1925, jolloin sen toimintaa jatkamaan perustettiin KHT-yhdistys. HTM-tilintarkastajien syntyjuuret taas vievät vuoteen 1950, jolloin hyväksyttiin säännöt kauppakamarien hyväksymiä tilimiehiä varten. Hyväksytyistä tilimiehistä (HTM) on vuodesta 1970 lähtien käytetty nimitystä HTM-tilintarkastaja. Asetus julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajan tutkinnosta (JHTT-asetus) tuli voimaan vuoden 1992 alusta ja 1.7.1999 tulivat voimaan laki ja asetus julkihallinnon ja -talouden tilintarkastajista (467/1999 ja 468/1999). JHTT-tilintarkastajat ovat siis suhteellisen uusi mutta jo paikkansa vakiinnuttanut ammattikunta.

Ensin mainittujen kahden tilintarkastajakategorian tehtäväkenttää ovat perinteisesti olleet yritykset, työnjaon ollessa - osin jo lainsäädäntöön perustuen - sellainen, että KHT-tarkastajat ovat tarkastaneet pörssinoteerattuja tai muutoin suurimpia yrityksiä ja HTM-tarkastajat PKT-yrityksiä. JHTT-tarkastajien kategoria on syntynyt erityisesti julkisen sektorin tarkastuksen tarpeisiin, ja siellä tarkastustehtävä painottuu vahvasti itse tilintarkastuksen ohella myös toiminnan ja normien noudattamisen tarkastuksen (Operational audits and Compliance audits) puolelle.

Tilintarkastuksen opetus yliopistoissa

Tilintarkastajatutkintoon osallistuminen edellyttää hakijalta korkeakoulututkintoa ja siihen sisältyen opintoja laskentatoimessa, tilintarkastuksessa, oikeustieteissä ja muissa erikseen luetelluissa oppiaineissa. KHT ja JHTT -tutkinto edellyttävät ylempää korkeakoulututkintoa (käytännössä maisterin tutkintoa) kun taas HTM-tutkintoon riittää alempi korkeakoulututkinto, nykyisin siis kandidaatintutkinto ja myös tradenomitutkinto. Ammattikorkeakoulututkinto ja -opinnot hyväksyttiin ensimmäistä kertaa HTM-tutkintoon vaadittaviksi opinnoiksi vuonna 2000 (Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus 351/2000).

Tilintarkastajatutkintoihin pääsemiseksi vaadittavien opintojen laajuus ja koostumus ovat eri aikoina vaihdelleet, mutta keskeisessä asemassa ovat aina olleet laskentatoimen ja oikeustieteen opinnot, joista edellisillä kuitenkin on ollut selkeä pääpaino. Laskentatoimessa edellytetään tänään aineopintojen suorittamista (eli runsaan ”cumu-tasoa” vastaavia opintoja) ja oikeustieteissä ja muissa opinnoissa perusopintoja (eli noin ”appro-tasoa” vastaavia opintoja).

Itse tilintarkastusta on eri opinahjoissa perinteisesti opetettu usein vain yhden tai tyypillisesti kahden kolmen kurssin verran, ja kysymys on ollut lähinnä peruskurssi- ja approbaturtasoisesta opetuksesta. Tämä on useissa kauppatieteellisissä yksiköissä tilanne myös tänään.

Esimerkiksi Jyväskylän yliopistossa järjestetään kaksi seitsemän opintopisteen kurssia: ”Tilintarkastuksen peruskurssi” ja ”Tilintarkastuksen jatkokurssi” (yhteensä 14 opintopistettä). Lapin yliopistossa on kolme kurssia: ”Tilintarkastus I” ja ”Tilintarkastus II” sekä ”Tilintarkastuksen erityiskysymyksiä” (yhteensä 18 opintopistettä). Helsingin kauppakorkeakoulun kandidaattitason koulutusohjelmaan sisältyy ”Tilintarkastus”-kurssi, jonka sisältönä ovat tilintarkastuksen standardit ja suositukset. Maisteriohjelmatasolla tuloslaskennan erikoistumisalue käsittää ”Tilintarkastus – teoria ja käytäntö”-kurssin. Kaiken kaikkiaan tilintarkastuksen erikoistumisalue rakentuu muun muassa kirjanpidon, tilinpäätöksen, konsernitilinpäätöksen, tilinpäätösanalyysin ja Corporate Governance -kurssien varaan. Myös Turun kauppakorkeakoulussa on tarjolla yksi valinnainen ”Tilintarkastuksen perusteet” -kurssi kandidaattitasolla, mutta maisteritasolla sitten 3-4 kurssia/vuosi, joita ovat esimerkiksi Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö” ja ”Atk-avusteinen tilintarkastus”.

Joissakin kauppatieteellisissä koulutusyksiköissä tilintarkastuskursistarjontaa on selvästi peruskurssitasoa enemmän. Hankenin Vaasan yksikössä löytyy peruskurssin lisäksi sekä ”Advanced Auditing” että ”Auditing Research” -kurssit, mutta myös laskentatoimen ja yritys juridiikan maisteriohjelma, josta valmistuneiden yhdeksi uravalintavaihtoehtoksi on nimetty juuri tilintarkastajan ura.

Tampereen yliopistossa tilintarkastusta sisältyy yrityksen taloustiede, laskentatoimeen kolmen kurssin verran: aineopintotasoiset kurssit ”Tilintarkastus I” (6 op) ja ”Tilintarkastus II” (6 op) sekä syventävien opintojen tasoinen kurssi ”Tilintarkastuksen ja tuloslaskennan empiirinen tutkimus” (8op). Tilintarkastusalalle suuntautumisen Tampereen yliopistossa mahdollistaa paitsi rahoituksen laskentatoimen kurssitarjonta, myös julkisen sektorin taloushallinnon kysymyksiin perehdyttävien kunnallistalouden ja finanssihallinnon ja julkisyhteisöjen laskentatoimen sekä oikeustieteiden (yritysjuridiikka, vero-oikeus, jne). laaja kurssitarjonta. Tampereen yliopistossa on ollut mahdollista suorittaa jo 1990-luvun puolivälistä alkaen ”Tilintarkastuksen ja arvioinnin erikoistumisalaopinnot”, ja 2000-luvun puolivälistä alkaen samalla

otsikolla kaksivuotinen maisterikoulutusohjelma, joka räätälöidään kullekin opiskelijalle henkilökohtaiseksi opintosuunnitelmaksi (HOPS:ksi) kunkin aiempien opintojen perusteella. Tampereen yliopiston erikoisuus on siinä, että tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma on kaksijakoinen: opiskelija voi aiempien opintojensa ja suuntautumisensa pohjalta erikoistua joko yrityspuolen tai julkisen sektorin tilintarkastajaksi. Näitä varten on erikseen muodostettu KHT-linja ja JHTT-linja, joiden kurssit ovat osin yhteisiä, osin eriyviä.

Vaasan yliopistossa on tilintarkastus otettu yhdeksi opetuksen ja tutkimuksen painopisteeksi ja myös yksi professuuri on osoitettu tämän alan koulutukseen ja tutkimukseen. Tilintarkastuskursseja on tarjolla kymmenkunta: ”Tilintarkastuksen perusteet”, ”Tilintarkastuksen rooli ja merkitys”, ”Tilintarkastajan riippumattomuuden erityiskysymyksiä”, ”Päätöksenteko tilintarkastuksessa”, ”ATK-tilintarkastus”, ”Sisäinen tarkastus”, ”R-e-Vision – Current Issues in Auditing”, ”Julkisen sektorin tilintarkastuksen erityiskysymyksiä”, ”Tilintarkastustutkimus”, ”Tilintarkastuksen jatkokurssi” (yhteensä n. 40 opintopistettä) sekä tilintarkastuslinjalla pakollinen sivuaine ”Talousoikeuden tilintarkastusjuridiikka” (25 op). Tämä erikoistuminen näkyy myös laskenta-toimen pro gradujen aihevalinnassa sekä sen jatkona myös tavallista runsaampana väitöskirjatutkimuksena.

Kaiken kaikkiaan (tilin)tarkastuksen opetus yliopistoissa tapahtuu osana yrityksen laskentatoimen opetusta ja keskittyy tilinpäätöksen tarkastukseen (Audits of financial statements). Tilintarkastuksen peruskurssien opettajina toimivat yleensä käytännön tilintarkastajat, KHT-kirjaimet omaavat tarkastuksen henkilöt usein jostakin isosta tilintarkastusyhteisöstä. Tilintarkastuskurssit ovat opiskelijalle yleensä vapaavalintaisia, mutta niissäkin kauppatieteellisissä yksiköissä, joissa on tarjolla vain 2-3 tilintarkastuskurssia, opiskelijan on yleensä mahdollista suorittaa KHT- ja HTM-tutkintoon osallistumisen edellyttämät opinnot.

| Tilinpäätöksen tarkastus (Audits of financial statements) | Toiminnan tarkastus (Operational audits) | Normien noudattamisen tarkastus (Compliance audits) |
|--|--|--|
| Tilinpäätöslaskelmien tarkastus ja sen määrittäminen, antavatko ne oikean ja riittävän kuvan rahoitusasemasta, tuloksesta ja kassavirroista. | Organisaation tietyn osan tai yksikön tarkastus, tarkoituksena yksikön tehokkuuden, vaikuttavuuden ja suorituksen mittaaminen. | Organisaation menettelytapoja ja taloustietoja koskeva tarkastus sen määrittämiseksi, seuraako organisaatio ylempien päätöksentekijöiden asettamia menettelytapoja, sääntöjä ja ohjeita. |

Kuvio 1. (Tilin)tarkastuksen tyypit. (Suomennos teoksen Hayes ym. (2005, 15) kuviosta "Types of Audit" ja siihen liittyvästä tekstistä.)

Oman luonteensa ja vaateensa tarkastukselle asettaa julkisen hallinnon ja talouden tarkastus, jossa tilinpäätöksen tarkastuksen lisäksi on suoritettava myös toiminnan tarkastus ja normien noudattamisen tarkastus. Toiminnan tarkastuksessa keskeistä on organisaation tai sen osan toiminnan vaikuttavuuden tarkastus (eli ovatko yksikön päämäärät ja tavoitteet saavutettu) ja tehokkuuden tarkastus (eli miten hyvin organisaatio on käyttänyt resurssejaan tavoitteidensa saavuttamiseksi). Normien noudattamisen tarkastuksessa keskeistä on sen tarkastaminen, onko tarkastettava yksikkö toiminut lakien ja ylempien päätöksentekijöiden antamien ohjeiden mukaisesti. Kauppatieteellisissä yksiköissä toiminnan ja normien noudattamisen tarkastukseen liittyviä tilintarkastuskursseja ei yleensä ole tarjolla. Poikkeuksia ovat esimerkiksi Tampereen yliopisto, jossa yritys- ja julkisen talouden ja hallinnon opetusta annetaan samoilla laitoksilla, samoin kuin Vaasan yliopisto, jossa julkisen sektorin tilintarkastuksen erityiskysymyksistä on tarjolla oma kurssinsa. Tilintarkastus tulisivin nähdä laaja-alaisesti ja opetustarjontaa määrätietoisesti kehittää kuviossa 1 esitetyn tyyppijaon mukaisesti.

Tilintarkastustutkimus

Useimmissa laskentatoimen aikakauslehdissä julkaistaan myös tilintarkastusta koskevia artikkeleita. Näistä mainittakoon esimerkiksi Accounting, Organizations and Society (AOS) ja European Accounting Review (EAR). Maailmalla ilmestyy useita tieteellisiä ja referoituja aikakauslehtiä, joissa jo lehden nimen mukaankin julkaistaan nimenomaan (tilin)tarkastusalan tutkimustuloksia. Näitä ovat muun muassa Accounting, Auditing and Accountability Journal (AAAJ), The Journal of Accounting, Auditing and Finance (JAAF), The Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, International Journal of Auditing, Eräissä lehdissä julkaistaan vähän käytännönläheisempiä artikkeleita. Näitä ovat mm. Auditing: A Journal of Practice & Theory ja INTOSAI:n julkaisu International Journal of Government Auditing.

Tilintarkastustutkimusta meillä Suomessa on syntynyt lähinnä kauppa- ja oikeustieteellisinä pro gradu- ja muina opinnäytteinä. Tilintarkastuksen tieteellistä tutkimusta ei ole järin paljon, joskin sen määrä viimeisten noin kymmenen vuoden aikana on selvästi ollut kasvamaan päin. Jos tilintarkastus nähdään perinteistä laajemmin eli käsittämään myös toiminnan ja normien noudattamisen tarkastuksen (Operational auditing and Compliance auditing), sisäisen tarkastuksen jne., löytyy tutkimusta enemmän ja useiden eri tieteenalojen ja oppiainneiden parista, mutta sen identifiointi ja rajaaminen on työlästä. Tämän artikkelin lähteissä ja siten myös tässä työssä tilintarkastustutkimusta tarkastellaan suppeammassa merkityksessä eli tarkastelu rajataan perinteiseen tilintarkastukseen (Audits of financial statements).

Pekka Pirinen julkaisi Tilintarkastus-Revision -lehdessä (7/1998) artikkelin ”Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin” ja Teija Laitinen ja Tuukka Järvinen samassa lehdessä (Tilintarkastus-Revision 3/2007) samaa asiaa koskevan artikkelin yhdeksän vuotta Pirisen jälkeen. Mainituista kirjoituksista saa hyvän kuvan siitä, miten laajaa tilintarkastustutkimus meillä on erityisesti pro gradu -töiden tasolla ja miten tutkimuksen määrä on kasvanut tarkasteltujen runsaan 20 vuoden aikana.

Tilintarkastuksesta tehtyjen pro gradu -tutkielmien määrästä ja määrän kehityksestä kertovat seuraavat luvut. Siinä missä vuosina 1983-1997 eli 15 vuoden aikana valmistui 272 tilintarkastusgradua, siinä vuosina 1998-2006 eli 9 vuoden aikana valmistui 393 tilintarkastusosalalle luettavaa pro gradua. Keskiarvo edellisellä jaksolla oli noin 19 opinnäytetyötä/vuosi ja jälkimmäisellä jaksolla jo lähes 44 työtä/vuosi. Gradutuotanto näin tarkastellen on siis enemmän kuin tuplaantunut. Tuotannon kasvu on ollut melko tasaisesti kasvavaa tarkasteltujen runsaan 20 vuoden aikana. Kuten Laitinen ja Järvinen toteavat (2007, s. 40), on laaja-alainen ja mittava pro gradu -tutkielmien syntyminen tilintarkastuksen aihepiiristä myönteinen signaali väitöskirjojen ja referoitujen tieteellisten artikkelien potentiaaliselle kasvulle.

Totta tietenkin on, että myös kauppätieteellinen koulutus ja maisterituotanto ovat kaiken kaikkiaan kasvaneet saman tarkastelujakson kuluessa. OPM:n KOTA-tietokanta kertoo, että vuonna 1983 valmistui 687 kauppätieteiden maisteria ja runsaat parikymmentä vuotta myöhemmin, vuonna 2006 valmistui 1756 maisteria. Valmistuneiden maisterien määrä on tasaisesti kasvanut ja runsaan kahdenkymmenen vuoden tarkasteluajanjakson aikana noin kaksi ja puolikertaistunut (kasvuprosentti on ollut 156 %). Kauppätieteiden maisterituotannon suuri volyymi on tietysti omiaan turvaamaan nuorten hakeutumisen myös tilintarkastusosalalle. Tosin tilintarkastajiksi pääsääntöisesti hakeudutaan laskentatoimen pääaineen parista, mutta maisterituotannon kasvu laskentatoimen pääaineessa on oletettavasti samaa suuruusluokkaa alan kasvun kanssa.

Tilintarkastusta koskeva (muu kuin pro gradu-tason) tieteellinen tutkimus on meillä Suomessa ollut 1990-luvulle saakka erittäin vähäistä. Laitinen ja Järvinen (2007) kirjoittavat löytäneensä vain viisi tilintarkastusalan lisensiaatintyötä (4 ennen vuotta 1998 ja 1 sen jälkeen vuonna 2006). Lisensiaatintöiden aihepiirit koskettavat tilintarkastusta talousrikollisuuden torjuntakeinona (Harpf, 1989), tietotekniikan hyväksikäyttöä tilintarkastuksessa (Toiviainen, 1991), mukautettua tilintarkastuskertomusta osakeyhtiössä (Koskinen, 1996), tilintarkastajan uskottavuutta sidosryhmien näkökulmasta (Kärkkäinen, 1998) ja

suomalaisten pienyritysten hyvää tilintarkastustapaa (Satopää, 2002). Muitakin lisensiaatintöitä lieene tehty, erityisesti oikeustieteellisiä tutkimuksia. [Esimerkiksi Helsingin yliopiston tietokannoista löytyy tieto, että vuonna 2003 olisi tarkastettu lisensiaatintutkimus tilintarkastajan vahingonkorvausvastuusta (Haapanen, 2003)].

Väitöskirjojen suhteen tilanne on sikäli toinen, että tilintarkastusala käsitteleviä väitöskirjoja on alkanut tulla erityisesti viimeisten runsaan kymmenen vuoden aikana. Vuoteen 1998 mennessä oli ilmestynyt kolme tilintarkastusalan väitöskirjaa (Jägerhorn 1965, Fant 1994 ja Vuorinen 1995, joista kaksi edellistä ovat Svenska Handelskolanissa tehtyjä väitöskirjoja ja viimeinen Tampereen yliopistossa kunnallispoliitikassa tehty väitöskirja). Vuoden 1998 jälkeen vuoden 2009 alkuun mennessä väitöskirjoja on tullut kymmenkunta lisää. Luvussa mukana on jälleen paitsi liiketaloustiede, laskentatoimen myös esimerkiksi oikeustieteen väitöskirjoja. Viime mainittuja edustavat Koskinen (1999), Saarikivi (1999) ja Aspholm (2002). Liiketaloustieteessä tilintarkastusaiheesta ovat väitelleet Viitanen (2000), Virtanen (2002), Niemi (2003), Jokipii (2006), Samsonova (2006) ja Miettinen (2008).

Tilintarkastusalan ensimmäisen väitöskirjan teki Reginald Jägerhorn. Hänen vuonna 1965 julkaistun väitöskirjansa ”Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser” kohteena olivat suomalaisten osakeyhtiöiden tilintarkastuskertomukset, niiden sisältö. Jägerhornin tutkimus käsitteli tilintarkastuksen keskeisiä käsitteitä ja yleisiä ja lainsäädännöstä johtuvia tilintarkastuksen sisältöä ja muotoa koskevia periaatteita sekä tilintarkastuskertomuksesta kiinnostuneiden intressenttien eli sidosryhmien ryhmittelyn. Jägerhorn teki tilintarkastuskertomusten sisällönanalyysejä ja totesi johtopäätöksensä, ettei tilintarkastuskertomusten perusteella voi päätellä mikä arvo niillä on eri sidosryhmille. Tilintarkastuskertomus on tilintarkastajan toiminnan lopputuote, jota luetaan paitsi yrityksen sisällä myös sen ulkopuolella. Tästä syystä tutkija on nähnyt keskeisiksi sellaiset kysymykset kuin esimerkiksi: Ovatko tilintarkastuskertomukset informatiivisia ja ovatko ne sitä yhtä lailla kaikille sidosryhmille? Ovatko tilintarkastuskertomukset informatiivisia vain tietyissä tilanteissa, esimerkiksi silloin kun

yritys on heikko tai konkurssikypsä. Tilintarkastuskertomukset ovat olleet sittemminkin väitöskirjatutkimuksen kohteena Suomessa (ks. Koskinen 1999). Tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö on eräs tilintarkastustutkimuksen kestoaiheista (ks. Kosonen, 2005, 241). Asia on tänäänkin hyvin ajankohtainen, kun keskustelua käydään uuden tilintarkastuslain myötä tullee säännöksestä, joka ei vaadi tilintarkastajaa kertomuksessaan ottamaan kantaa vastuuvapauden myöntämisestä.

Kautta aikojen toinen liiketaloustieteen parissa meillä laadittu väitöskirja, Johan-Erik Fantin ”Revisorns roll – en komparative studie av revisorer, företagsledares och aktieägars attityder till extern revision i Finland och Sverige” (1994) tarkasteli tilintarkastuksen tarvetta ja tarkoitusta selittäviä tekijöitä Suomessa ja Ruotsissa. Suomalaiset tilintarkastajat, yritysjohtajat ja osakkeenomistajat näkivät tilintarkastuksen palvelevan erityisesti osakkeenomistajia, kun taas ruotsalaiset näkivät tilintarkastuksen palvelevan eri sidosryhmiä laajemminkin. Tutkimus osoitti odotuskuilun olemassaolon (Ks. myös Troberg – Viitanen, 2001).

Maj-Lis Saarikivi väitteli vuonna 1999 Helsingin kauppakorkeakoulussa yritysjuridiikan oppiaineessa aiheenaan tilintarkastajain riippumattomuus. Hän jäsensi riippumattomuuden henkilölliseksi ulottuvuudeksi, ajalliseksi ulottuvuudeksi ja toiminnalliseksi ulottuvuudeksi ja esitti, että tilintarkastuslain riippumattomuus- ja esteellisyys-säännöksiä olisi tarpeellista ja mahdollistaa jäsentää. Ingall Aspholm taas tutki Svenska handelshögskolanissa vuonna 2002 tarkastetussa väitöskirjassaan ”Rättsekonomisk analys av revisors skandestånsansvar i Norden” tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuta.

Janne Viitasen Svenska handelshögskolanissa tehty väitöskirja ”Auditors’ Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases Against Auditors (2000) käsitteli tilintarkastajien ammattietiikkaa tilintarkastajia kohtaan nostettuihin kurinpidollisiin kanteisiin liittyen. Tilintarkastajien ammattieettisiä kysymyksiä käsitteli myös Aila Virtasen Jyväskylän yliopistossa yrityksen taloustiede, laskentatoimen alalla vuonna 2002 tarkastettu väitöskirja ”Laskentatoimi ja moraali: lasken-

ta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpito tavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta”. Tilintarkastajat edustivat tutkimuksessa yhtä laskenta-ammattilaisten ryhmää.

Lasse Niemen vuonna 2003 Helsingin kauppakorkeakoulussa julkaistu väitöskirja ”Essays on Audit Pricing” oli jatkoa tutkijan vuonna 2000 laatimalle lisensiaatintutkimukselle ja käsitteli nimensä mukaisesti tilintarkastuksen hinnoittelua. Tutkimus pyrki selittämään sitä, mikä tilintarkastuksessa maksaa, miten asiakasyrityksen ominaisuudet (mm. omistustyyppi) vaikuttavat tilintarkastustyön laajuuteen ja hintaan ja sisältyykö tilintarkastuksen hintaan esimerkiksi asiakaskohtaisia liikeriskipreemioita. Edelleen tutkittiin tilintarkastusyritysten hintaeroja ja hintaan vaikuttavia tekijöitä.

2000-luvulla Vaasan yliopisto on tehnyt ”irtioton” tilintarkastuksen opetuksessa ja tutkimuksessa 1997 perustetun tilintarkastuksen professuurin myötä. Tilintarkastus on yksi laskentatoimen tutkimuksen painopistealueista. Muutama väitöskirja on jo syntynyt ja lisää on odotettavissa mm. meneillään olevan nelivuotisen Suomen Akatemian rahoittaman tilintarkastuksen tutkimushankkeen tuloksena. Vuonna 2006 Annukka Jokipii väitteli aiheenaan ”The Structure and Effectiveness of Internal Control: A Contingency Approach”. Tutkimus ei käsittele tilintarkastusta vaan sisäistä valvontaa ja sen rakenteeseen ja tehokkuuteen vaikuttavia kontingenssitekijöitä. Johanna Miettisen väitöskirja ”The Effect of Audit Quality on the Relationship Between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality” vuodelta 2008 käsittelee tilintarkastuksen laadun vaikutusta tarkastusvaliokunnan vaikuttavuuden ja tilinpäätösraportoinnin laadun väliseen suhteeseen. Tuorein tilintarkastusalalla julkaistu väitöskirja on Kim Ittosen vast’ikään Vaasan yliopistossa tarkastettu, tilintarkastuskertomusten negatiivisen lisäinformaation merkitystä osakemarkkinoilla tarkasteleva väitöskirjatutkimus.

Svenska handelshögskolanissa tehdyt väitöskirjat (Fant 1994, Aspholm 2002) ulottivat tutkimuskysymyksensä myös Suomen ulkopuolelle, edellinen Ruotsiin ja jälkimmäinen Pohjoismaihin. Åbo Akademiassa vuonna 2006 väitellyt Anna Samsonova on puolestaan

tarkastellut tilintarkastuksen laadun institutionalisoitumisprosessia Venäjällä väitöskirjassaan ”Local Responses to Institutional Pressure, A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia”. Suomessa tehty tilintarkastusalan väitöskirjatutkimus on näin saanut myös naapurimaihin ulottuvaa kansainvälistä väriä.

Kaikki edellä mainitut väitöskirjat ovat kohdistuneet rajattuihin ja kulloinkin ajankohtaisiin tilintarkastuskysymyksiin: tilintarkastuskertomusten informaatioarvoon, muotoon ja sisältöön, tilintarkastajan riippumattomuuteen, ammattietiikkaan, vahingonkorvausvastuuseen ja kurinpitokanteisiin, tilintarkastuksen laatuun, hinnoitteluun jne. Leena Kososen vuonna 2005 Lappeenrannan teknillisessä yliopistossa tarkastettu tilintarkastuksen historian tutkimus muodostaa poikkeuksen. Kososen väitöskirja ”Vaarinpidosta virtuaaliaikaan, Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta” tarjoaa yksityiskohtaisen kuvauksen suomalaisen tilintarkastuksen satavuotisesta historiasta. Tutkimuksessa on kartoitettu paitsi tilintarkastusinstituution historiaa eri pääkohdiltaan – normit, toimijat ja tehtävät – myös yritysten tilintarkastusta koskeva suomalainen kirjallisuus sadan vuoden ajalta. Työn laaja lähdeluettelo antaa tilintarkastuskirjallisuudesta hyvin kattavan kuvan.

Tilintarkastusala koskeva ammattilehti- ja muu kirjoittelu

Suomessa tilintarkastuksen aihepiiristä kirjoittavat lähinnä auktorisoidut tilintarkastajat ja muut taloushallinnon ammattilaiset käytännönläheisessä Tilintarkastus-Revision ym. vastaavissa ammattilehdissä, mutta mukana on ollut myös yliopistoväkeä. Kososen väitöskirjan lähdeluetteloä tutkiskelemalla voi tehdä karkeaa analyysia ahkerimmista akateemisista tilintarkastusalan kirjoittajanimistä. Kautta koko tilintarkastuksen historian joitakin akateemisen maailman edustajia nousee niminä esiin. Näitä ovat mm. Kauppakorkeakoulun laskentatoimen opettajana ja professorina vuosina 1920-1944 toiminut I.V. Kaitila, jonka tilintarkastusaiheisia kirjoituksia löytyy 1910- luvulta alkaen ja

jatkuen 1940-luvulle, sekä Handelshögskolan vid Åbo Akademissa liiketaloustieteen professori vuosina 1951-1965 toiminut Axel Grandell, jonka tilintarkastusaiheisia kirjoituksia löytyy vuodesta 1940 aina 1990-luvulle. Tähän jatkoksi nousee kauppakorkeakoulun emeritus professori Veijo Riistama, jonka kirjoituksia löytyy Tilintarkastus-Revision -lehdestä 1970-luvulta 2000-luvulle saakka. Uusimpina niminä näkyvät professorit Pontus Troberg, Lasse Niemi ja Janne Viitanen, joiden kirjoitukset sijoittuvat 1990- ja 2000-luvuille.¹

Tilintarkastus-Revision -lehden vuosikerroista voi katsoa, mikä milloinkin on antanut keskustelunaihetta tilintarkastuksen rintamalla. Tätä analyysiä ei tässä nyt kuitenkaan tehdä, vaan lainataan Leena Kososen väitöskirjaa ja tarkastellaan hänen työnsä varsin kattavaa lähdeluetteloa. Leena Kosonen on itse tehnyt työnsä sadan vuoden saldona karkeaa yhteenvetoa siitä, mitkä teemat ovat olleet esillä eri vuosikymmenillä ja mitkä taas ovat olleet sellaisia kestoaiheita, joista ei ole vaiettu millään vuosikymmenellä (ks. Kosonen 239-241). Kososen mukaan 1910-luvulla käytiin keskustelua vaikeudesta löytää liike-elämän kaikenlaisiin kysymyksiin perehtyneitä ja valantehneitä tilintarkastajia. 1920-luvulla keskusteltiin hallinnon tarkastuksesta sekä myös jatkuvan tarkastuksen eduista. 1920- ja 1930-luvuilla esillä oli käytännön tilintarkastustekniset yksityiskohdat, 1940-luvulla keskusteltiin tilintarkastuksen sisällöstä ja myös tilintarkastajan riippumattomuudesta. 1950-luku toi uuden HTM-tilintarkastajaluokan ja jäsenlehden, joiden asioiden ympärille kietoutui tuon vuosikymmenen keskustelu. Keskustelu osakeyhtiölain uudistuksesta (vuonna 1978) alkoi jo 1960-luvulla ja jatkui aina 1980-luvulle asti. Eniten keskustelua 1980-luvulla kuitenkin aiheuttivat tilintarkastuskertomuksen sisältö ja kaava mutta myös atk-tekniikan nopea kehitys, tilintarkastajien konsultointi ja riippumattomuus. 1990-luku toi sitten Suomeen ensimmäisen tilintarkastuslain, ja Kososen mukaan runsaammin keskustelua tilintarkastusasioista kuin edeltävät sata vuotta yhteensä.

1. Ilmeisesti ahkerin suomalainen tilintarkastusalan kirjan- ja artikkelien kirjoittaja on ollut KHT Jaakko Heikkonen. Muita ahkeria tilintarkastusinstituution parista tulevia kirjoittajanimiä ovat Heikki Koskelainen, Pekka Luoma, Ilkka Merimaa, Mikael Paul, Eero Prepula, Rauno Satopää, Pauli Vahtera ja Pasi Horsmanheimo.

Suosituimmat aiheet koskettivat konsultointia, riippumattomuutta, odotuskuilua sekä tilintarkastuksen tasoa ja laadunvalvontaa. Myös tilintarkastuksen kansainväliset standardit, maallikkotilintarkastajat ja pienempien yritysten tilintarkastusvelvollisuus ovat olleet viime vuosien keskustelunaiheita.

Sadan vuoden kestoaiheiksi Kosonen (2005, 241) on listannut seuraavat asiat: tilintarkastajien riittävyys, alalle pääsyn vaikeus, tutkintojen vaikeus, tilintarkastuksen taso, tilintarkastajien ammattitaito ja kelpoisuus, maallikkotarkastajat, hallinnon tarkastuksen sisältö, tilintarkastuskertomuksen malli ja sisältö.

Hieman erilaisen kuvan tilintarkastusalan painopisteistä saa se-laamalla yliopistokirjastojen kotimaisen kirjallisuuden tietokantoja tilintarkastus -haulla. Haun tuloksissa kunnallinen tilintarkastus nousee koko 1900-luvun ajan yhtenä ehdottomana painopisteenä ja kesto-aiheena esille. Näin onkin varsin ymmärrettävää, että vihdoinkin 1990-luvulla syntyi myös uusi, julkisen hallinnon tarkastuksiin erikoistunut tilintarkastajaluokka, JHTT-tilintarkastajat. JHTT-tutkinnon suorittaneilla on ollut työmarkkinoita erityisesti kuntasektorin tarkastuksessa, mutta myös valtionhallinnon tarkastusinstituutioissa, Valtiontalouden tarkastusvirastossa ja Valtiontilintarkastajien kansliassa, joka instituutio nytemmin on korvattu eduskunnan tarkastusvaliokunnalla.

Kuten edellä mainittu, Tampereen yliopisto on yksi niistä yliopistoista, joissa on voinut suorittaa JHTT-tutkintoon vaadittavat opinnot. Nykyisessä kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunnassa annetaan opetusta paitsi yrityksen taloustiede, laskentatoimissa, myös kunnallistaloudessa sekä valtion taloushallinnon kysymyksiin perehdyttävässä finanssihallinto ja julkisyhteisöjen laskentatoimi-oppiaineessa. Mainittujen julkishallinnon oppiaineiden edustajat ovat olleet JHTT-tutkinnon vahvoja taustavaikuttajia ja toimijoita aina tutkinnon perustamisesta lähtien 1990-luvun alussa. Tampereen yliopistossa tilintarkastuskoulutus ja -opetus ymmärretäänkin juuri tarkastuksen laajemmassa merkityksessä eli käsittämään myös niin sanotun toiminnan tarkastuksen ja normien noudattamisen tarkastuksen, sisäisen tarkastuksen, jne. Koulutus tapahtuu ”tilintarkastuksen ja arvioinnin”-otsikon alla.

Yhteenveto ja johtopäätökset

Tilintarkastus muodostaa yhden lakisääteisesti määräytyvän, eritasoisin normein säädellyn ja yhteiskunnallisesti merkittävän aihealueen kauppatieteellisen sekä hallinto- ja oikeustieteellisen alan yliopistokoulutuksessa. Tilintarkastajien auktorisointijärjestelmä edellyttää yliopistojen antamaa pohjakoulutusta ja panosta sekä itse (tilin)tarkastuskurssien mutta erityisesti rahoituksen laskentatoimen (Financial Accounting and Reporting) ja oikeustieteiden alueilla. Useimmissa yksiköissä on kuitenkin tyydytty melko vähään itse tilintarkastusalan koulutus- ja tutkimusrintamalla, mutta kasvua ja vilkastumista on havaittavissa erityisesti eräissä, tilintarkastukseen erikoistuvissa kauppatieteellisissä yksiköissä.

Syitä tilintarkastusopetuksen ja -tutkimuksen vähäisyyteen on monia. Tilintarkastus on ensinnäkin sellainen käytännön kokemuksen myötä syntyvä ja ylläpidettävä taitolaji, että taitojen oppiminen ja ylläpitäminen ei onnistu sivutoimisena. Näin ollen vain harvalla yliopiston opettaja- ja tutkijakunnasta on KHT tai HTM -kirjaimet – ja tulevaisuudessa yhä harvemmalla. Sekä tilintarkastajien laadunvalvonta ja siihen liittyvät tarkastuskohteiden ja tuntien määrät että yliopistojen henkilökuntaa koskevat kasvavat tulosvaateet tekevät kaksoisuran ylläpitämisen käytännössä mahdottomaksi. Tästä syystä yliopistot ovat tilintarkastuksen käytännön perusteiden opetuksessa jatkossakin riippuvaisia ammattitilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tarjoamasta panoksesta. Opetus on perustunut tilintarkastusnormeihin ja -käytäntöihin.

Tilintarkastuskysymyksistä väitelleiden henkilöiden myötä tutkimuslähtöisiä tilintarkastuskursseja on ilmestynyt laskentatoimen opetusohjelmiin. Näin myös tilintarkastuksesta syntyy sellainen yliopistollinen opinala, jossa opetus ja tutkimus saadaan keskinäiseen vuoropuheluun. Pro gradu-tasoista tutkimusta on tehty satamäärin, kun taas korkeampia opinnäytetöitä vain kymmenkunta. Tässä on tietty epäsuhta, vaikka tuskin sen suurempi kuin muillakaan laskentatoimen osa-alueilla. Graduista valmistuu solkenaan, mutta väitöskirjan tekijöistä on välillä ollut todellinen pula.

Empiirisen tutkimuksen kohteena tilintarkastus on hankala, joh-
tuen tilintarkastuksen ja siihen liittyvän dokumentaation pitkälle
menevästä luottamuksellisuudesta. Väitöskirjan teko ilman empii-
ristä aineistoa vaatii kekseliäisyyttä – ainakin sen jälkeen kun ilmiön
käsiteanalyttinen perusta on tutkimuksellisesti selvitetty. Vaikka itse
tilintarkastuskertomus on julkinen, tilintarkastajan työsuunnitelmat
ja -paperit sekä toiminta tarkastettavassa kohteessa ovat luottamuk-
sellisia. Niihin eivät tutkijat juurikaan pääse käsiksi. Yksityisen ja
julkisen sektorin välillä saattaa tässä olla eroja: Pääsy julkisen hallin-
non tarkastusprosesseihin voi olla helpompaa kuin yksityisen sektorin
tilintarkastusprosesseihin. Yksin tämä seikka on omiaan suuntaamaan
tutkimusta julkisen sektorin organisaatioihin; samoin mahdollisesti
julkisen sektorin tarkastuksen edellyttämä monipuolisuus.

Lähteet

- AAA, 1971. *A Statement of Basic Auditing Concepts*. American Accounting Association, Sarasota, Florida.
- Aspholm, L., 2002. *Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndsansvar i Norden*.
- Svenska Handelshögskolan. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska Handelshögskolan, nr 103.
- Fant, J-E., 1994. *Revisorns roll – En komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Svenska Handelshögskolan. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska Handelshögskolan, nr 53.
- Haapanen, P., 2003. *Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu*. Helsingin yliopisto. Licensiaatintutkimus.
- Harpf, T., 1989. *Tilintarkastus talousrikollisuuden torjuntakeinona*. Licensiaatintutkimus. Helsingin yliopisto
- Hayes, R., Dassen R., Schilder, A. Wallage, P., 2005. *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing*. Second Edition. Prentice Hall, Pearson Education Limited.
- IFAC, 2004. *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*. International Standards on Auditing 200 (ISA 200). International Federation of Accountants, New York.
- Ittonen, K. (2009). *Audit Reports and Stock markets*. Acta Wasaensia No 200, Vaasa 2009.
- Jokipii, A., 2006. *The Structure and Effectiveness of Internal Control. A Contingency Approach*.
- Acta Wasaensia. No. 166. Business Administration 69, Accounting and Finance. Universitas Wasaensis.
- Jägerhorn, R., 1965. *Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser*.
- Svenska Handelshögskolan, Ekonomi och samhälle, Skrifter utgivna vid Svenska Handelshögskolan, nr. 12.
- Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus (351/2000) KHT- ja HTM-tutkintoihin vaadittavista opinnoista annetun kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen muuttamisesta..
- Koskinen, H. 1996. *Vakiomuodosta poikkeava eli mukautettu tilintarkastuskertomus osakeyhtiössä*. Licensiaatintutkimus. Tampereen yliopisto.
- Koskinen, H.E., 1999. *Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus. Oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön*. Tampere, Finn publishers.
- Kosonen, L., 2005. *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan. Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*.

- Acta Universitatis Lappeenrantaensis, 210. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Opetusministeriön KOTA-tietokanta
- Kärkkäinen, H., 1998. *Tilintarkastajan uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta*. Rovaniemi.
- Lapin yliopisto. Yhteiskuntatieteellinen tiedekunta. Taloustieteellisiä julkaisuja B 6.
- Laitinen, T. – Järvinen, T., 2007. Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin. – yhdeksän vuotta Pirisen jälkeen. *Tilintarkastus-Revision* 3/2007, s. 33-40.
- Miettinen, J., 2008. *The Effect of Audit Quality on the Relationship Between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. Acta Wasaensis., 197. University of Vaasa.
- Niemi, L., 2000. *Tilintarkastuksen hinnoittelu Suomessa*. Helsingin kauppa- korkeakoulu. Lisensiaatintyö.
- Niemi, L., 2003. *Essays on Audit Pricing*. Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis. A. 212.
- Pirinen, P., 1998. Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin. *Tilintarkastus-Revision* 7/98, s. 508-512.
- Saarikivi, M-L., 1999. *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsingin kauppa- korkeakoulu. Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis, A-155.
- Samsonova, A., 2006. *Local Responses to International Pressure, A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia*. Academic avhandling. Åbo Academis Förlag, Åbo.
- Satopää, R. 2002. *Suomalainen hyvä tilintarkastustapa pienyritysten tarkastuksissa – odotukset, sääntely ja käytäntö*. Turun kauppa- korkeakoulu. Lisensiaatintyö.
- Toiviainen, K., 1991. *Tietotekniikan hyväksikäyttö tilintarkastuksessa*. Helsingin kauppa- korkeakoulu. Lisensiaatintyö.
- Viitanen, J., 2000. *Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases Against Auditors*. Helsingfors, Svenska Handels- högskolan.
- Virtanen, A., 20002. *Laskentatoimi ja moraali. Laskenta-ammattilaisten käytäntöjä hyvistä kirjanpito- ja verosuunnittelusta ja hyvistä tilintarkastustavasta*. Jyväskylän yliopisto. Jyväskylä Studies in Business and Economics, 19.
- Vuorinen, E., 1995. *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Turku, Vuoricon Oy.